NWB Internationale Rechnungslegung

PiR

► SONDERAUSGABE

www.nwb.de

Praxisfälle zur internationalen Rechnungslegung

Bilanzierungslösungen anhand konkreter Sachverhalte

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach

nwb

PiR Sonderausgabe

PRAXISFÄLLE NACH IFRS

1 **Noch nicht eingetragene Kapitalerhöhung**

2 **CGU-Betrachtung bei schwebenden Beschaffungsgeschäften über Sachanlagen**

3 **Rückstellung wegen Patentverletzung**

4 **Widersprüchliche Anwendung des going concern-Prinzips bei Rückstellungen**

5 **Rückstellung für Überbestand an Ausbildungsverträgen?**

6 **Aktivierung der Nebenkosten einer unentgeltlichen zugeteilten Fernsehlizenz**

7 **Latente Steuern auf eine nur im share deal veräußerbare Lizenz**

8 **Aktivierung eines Kundenstamms wegen Ausgleichszahlung gegenüber dem ausscheidenden Handelsvertreter?**

9 **Bewertung eigenkapitalsubstituierender Finanzinstrumente nach IAS 28 und IFRS 9**

10 **Durchsetzbarkeit von Ansprüchen als Voraussetzung für die Anwendung der PoC-Methode bei Bauträgern**

11 **Vollkostenbetrachtung bei belastenden Verträgen?**

12 **Bilanzierung von mietfreien Zeiten und erhaltenen pre-opening-Zuschüssen im Rechtsvergleich**

13 **Abbildung von Mobilienleasing nach IFRS 16**
Arbeitshilfe inklusive Excel-Datei zum Download

14 **NWB Datenbank**
Praxistipp – Alle Vorteile des Moduls „Internationale Rechnungslegung“ auf einen Blick

PRAXISFÄLLE

Noch nicht eingetragene Kapitalerhöhung

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, Düsseldorf

I. Sachverhalt

Die Aktionäre der U-AG beschließen im November 01 in der ordnungsgemäß einberufenen Hauptversammlung einstimmig eine Barkapitalerhöhung um 5 Mio. €, hiervon 1 Mio. € auf das Stammkapital und 4 Mio. € als Agio. Alle Gesellschafter zeichnen Mitte Dezember 01 die neuen Aktien und leisten ihre Einlagen sofort auf ein Guthabenkonto der U-AG bei der X-Bank. Am 20.12.01 sind alle Gelder auf dem Konto gutgeschrieben. Am gleichen Tag meldet der Vorstand den Beschluss über die Erhöhung des Grundkapitals unter Beifügung des vollständigen Wortlauts der Satzung und einer notariellen Bescheinigung beim Handelsregister an (§ 181 AktG). Gleichzeitig melden Vorstand und Aufsichtsratsvorsitzender die Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals an. Der Anmeldung fügen sie die in § 188 Abs. 3 AktG vorgesehenen Unterlagen bei, außerdem nach § 188 Abs. 2 AktG einen Nachweis der X-Bank über den Eingang der Gelder zur freien Verfügung der Gesellschaft.

Die Eintragung der Kapitalerhöhung erfolgt am 10.1.02. Die Bilanz für 01 wird im Februar 02 aufgestellt.

II. Fragestellung

Wie sind die geleisteten Einlagen in der Bilanz zum 31.12.01 auszuweisen?

III. Lösungshinweise

1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Die Registereintragung ist **konstitutiv** für die Erhöhung des Grundkapitals. Erst mit Eintragung der Durchführung wird die Kapitalerhöhung rechtswirksam (§ 189 AktG).

Bis zur Eintragung des Beschlusses kann die Kapitalerhöhung mit einfacher Mehrheit, zwischen Eintragung des Beschlusses und Eintragung der Durchführung mit satzungsändernder Mehrheit von den Gesellschaftern aufgehoben werden.

2. Kein Ausweis als gezeichnetes Kapital

Eine vor dem Bilanzstichtag durchgeführte, aber erst danach ins Handelsregister eingetragene Einlage ist wegen der konstitutiven Wirkung der Eintragung zum Bilanzstichtag **noch nicht im gezeichneten Kapital** und den Kapitalrücklagen auszuweisen.

3. Ausweis als sonstiges Eigenkapital?

3.1 Gesellschaftsrecht vs. Bilanzrecht

Der Eigenkapitalbegriff nach Gesellschaftsrecht ist **nicht deckungsgleich** mit dem nach IFRS. Ein Beispiel ist das Eigenkapital bei Personengesellschaften, das unter bestimmten Bedingungen nach IAS 32.16 ff. Fremdkapital darstellt.

Bilanzrechtliches Eigenkapital nach IFRS ist in negativer Definition jede Kapitalzuführung, die bilanziell nicht als Schuld zu qualifizieren ist. Der Frage nach dem möglichen Eigenkapitalausweis entspricht daher die Frage, ob die geleistete Einlage bilanzrechtlich eine **Verbindlichkeit** begründet.

Der Verbindlichkeitsbegriff umfasst nach IAS 32.11 und .25 auch **bedingte Zahlungsverpflichtungen**, wenn der Eintritt der Bedingung außerhalb der Kontrolle des Unternehmens liegt.

3.2 Aufhebungsmöglichkeit des Beschlusses unerheblich

Die Möglichkeit, den Kapitalerhöhungsbeschluss vor Eintragung rückgängig zu machen, begründet **keine bedingte Verbindlichkeit**. Nach IAS 32 führen (bedingte) Zahlungsverpflichtungen nämlich dann nicht zu Fremdkapital, wenn die Zahlung im Ermessen der Gesellschaft steht. Als **ermessenabhängig** in diesem Sinne gelten auch solche Zahlungen, über welche die **Gesellschafterversammlung** – etwa im Weg des Ausschüttungsbeschlusses – befindet (IAS 32.17, .AG37 usw.). Gesellschafter- und Gesellschaftssphäre werden insofern gleichgesetzt.

3.3 Versagung der Eintragung *„not genuine“*

Bei Nichteintragung wären die geleisteten Einlagen zurückzuzahlen. Insofern besteht zum 31.12.01 noch eine **bedingte Zahlungsverpflichtung**. Derartige Verpflichtungen sind nach IAS 32.25(a) jedoch dann nicht als Verbindlichkeit zu qualifizieren, wenn die Verpflichtung „nicht wirklich besteht“ bzw. ***„not genuine“*** ist. Dieser Tatbestand trifft bei der U AG zu. Eine Nichteintragung ist völlig unwahrscheinlich, wie sich insbesondere aus der Ordnungsmäßigkeit der Registeranmeldungen ergibt: Die Anmeldungen sind von den richtigen Personen (Vorstand bzw. Vorstand und Aufsichtsratsvorsitzender) vorgenommen worden. Die notwendigen Bescheinigungen (u. a. Notar und kontoführende Bank) liegen bei. Das Nichteintragungsrisiko ist vernachlässigbar.

4. Ergebnis

Die geleisteten Einlagen begründen keine Verbindlichkeit der U AG und sind daher im Eigenkapital auszuweisen. Wegen der konstitutiven Wirkung der Eintragung kommt ein Ausweis als gezeichnetes Kapital und Kapitalrücklage aber noch nicht in Frage. Eine andere Bezeichnung ist zu wählen, z. B. „Zur Durchführung der beschlossenen Kapitalerhöhung geleistete Einlagen“.

PRAXISFÄLLE

CGU-Betrachtung bei schwebenden Beschaffungsgeschäften über Sachanlagen

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, Düsseldorf

I. Sachverhalt

Bauunternehmen U unterscheidet zwischen zwei zahlungsmittelgenerierenden Einheiten (CGUs), nämlich Hochbau und Tiefbau. Die CGU Hochbau ist hoch profitabel, was zu einem entsprechend hohen Nutzungswert i. S. von IAS 36 führt. Die CGU Tiefbau erwirtschaftet auf absehbare Zeit nur geringe Überschüsse; der Nutzungswert und der *fair value* liegen nahe bei Null.

Für beide CGUs sind bereits vor längerer Zeit Beschaffungsverträge über neue Lkws abgeschlossen worden, die zum Bilanzstichtag noch nicht vollzogen sind:

- Der für den Hochbau Verantwortliche hat dabei auf niedrige Beschaffungspreise gesetzt und hohe Abgas- und Verbrauchswerte in Kauf genommen. Zwischen Bestellung und Bilanzstichtag hat ein Regierungswechsel stattgefunden. Die neue Regierung beschließt drastische Erhöhungen der Dieselsteuer und Verschärfungen der Abgasnormen. Zum Bilanzstichtag sind die Preise für entsprechende Lkws daher deutlich unter den vertraglich fixierten Bestellpreis gesunken.
- Der Verantwortliche für den Tiefbau hat verbrauchs- und abgasarme Fahrzeuge bestellt und höhere Bestellpreise in Kauf genommen. Nach der Bestellung ist der Preis für entsprechende Fahrzeuge deutlich gestiegen. Der Vertragspreis liegt deshalb deutlich unter den Marktverhältnissen des Bilanzstichtags.

II. Fragestellung

Hat U Rückstellungen für belastende Verträge in einem oder beiden Fällen zu bilden?

III. Lösungshinweise

1. Verhältnis von IAS 37 zu IAS 36

Gem. IAS 37.69 hat die außerplanmäßige Abschreibung (*impairment*) nach IAS 36 Vorrang vor der Rückstellung für belastende Verträge (Drohverlustrückstellung). Diese Vorschrift hat naturgemäß nur dort Bedeutung, wo es um einen schon oder noch zu bilanzierenden Vermögenswert geht.

Nicht erfasst wird der Umgang mit **schwebenden Anlagenzugängen**. Hier besteht dem Grunde nach ein **Komplementärverhältnis**: Die Drohverlustrückstellung nimmt die außerplanmäßige Abschreibung vorweg, die bei bereits vollzogenem Erwerb notwendig gewesen wäre.

Allerdings ist die Ermittlung der Wertminderung bei Sachanlagen (und immateriellen Anlagen) in aller Regel auf einen großen Unternehmensbereich, die ***Cash Generating Unit*** (CGU) ausgerichtet, für die der erzielbare Betrag (als *fair value* oder Nutzungswert) zu bestimmen ist. Bei Profitabilität dieses großen Saldierungsbereichs geht die Wertminderung eines einzelnen Vermögenswerts unter. Fraglich ist dann, ob dies auf die schwebende Beschaffung zurückwirkt.

Im Falle der U würde bei zum Bilanzstichtag bereits **vollzogenen Anschaffungen** jedenfalls gelten:

- trotz eines ungünstigen Anschaffungspreises für die Lkws des **Hochbaus** keine außerplanmäßige Abschreibung, da die CGU insgesamt hoch profitabel ist,
- umgekehrt trotz eines günstigen Anschaffungspreises für die Lkws des **Tiefbaus** außerplanmäßige Abschreibung, weil die CGU einen nahe bei Null liegenden Wert aufweist.

2. Durchsetzbarer Anspruch?

Gegen eine **aggregierte** Betrachtung bereits des schwebenden Geschäfts könnte sprechen, dass die bestellten Vermögenswerte noch nicht zum Bilanzvermögen und damit auch noch nicht zur jeweiligen CGU gehören. Sie können **noch einzeln bewertet** werden.

Allerdings ist eine Einzelbetrachtung nur hinsichtlich der Wiederbeschaffungs- und Einzelveräußerungswerte möglich, also hinsichtlich solcher Bewertungsmaßstäbe, auf die es nach Vollzug der Anschaffung nicht mehr ankommt.

M. E. müssen diese Bewertungsmaßstäbe aber schon bei der Bewertung im Schwebezustand ausscheiden. Hierfür spricht nicht nur der ökonomische Gehalt der Drohverlustrückstellung als **Antizipation** einer außerplanmäßigen Abschreibung. Auch die buchungstechnische Auflösung einer einzelbewertungsorientiert gebildeten Rückstellung wäre problematisch. Zwei jeweils nicht überzeugende Varianten – „per Rückstellung an Anlagevermögen“ oder „per Rückstellung an Ertrag“ kämen infrage.

Im ersten Fall ergäbe sich im Widerspruch zu IAS 16.15 eine Zugangsbewertung zum *fair value* statt der Anschaffungskosten. Der zweite Fall würde eine wirtschaftlich nicht gerechtfertigte zwischenperiodische Volatilität des Ergebnisses bewirken.

3. Ergebnis

M. E. gilt daher: Sofern ein späteres Abschreibungserfordernis nur auf der Ebene der CGU zu ermitteln ist, wirkt dies auf das schwebende Beschaffungsgeschäft zurück. Für die CGU Hochbau ist daher keine Drohverlustrückstellung zu bilden, für die CGU Tiefbau hingegen doch.

PRAXISFÄLLE

Rückstellung wegen Patentverletzung

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, Düsseldorf

I. Sachverhalt

Die X AG hat bei Produkten, die zwischen 01 und 03 hergestellt wurden, u. a. auf eine Technologie zurückgegriffen, die Ähnlichkeiten zu einer patentrechtlich zugunsten der Y GmbH geschützten Technik aufweist. Mögliche Patentverletzungen sind der X AG von Anfang an bewusst. Sie rechnet aber bis Mitte 04 nicht damit, dass die Y GmbH hiervon Kenntnis erlangen wird. Für den Fall, dass diese Annahme falsch sein sollte, wird nach bester Schätzung mit einer Schadenersatzverpflichtung zwischen 5 und 10 Mio. € gerechnet.

Mitte 04 erlangt die Y GmbH doch Kenntnis von der möglichen Patentverletzung und macht daher unter Klageandrohung (betragsmäßig zunächst nicht fixierte) Ansprüche geltend.

Angesichts erheblicher Rechtsunsicherheiten einigen sich die Parteien im März 05, und damit noch während der Bilanzaufstellungsarbeiten für 04, auf einen Vergleich, demzufolge die Y GmbH gegen eine Einmalzahlung von 6 Mio. € auf die Geltendmachung eventueller Ansprüche verzichtet.

II. Fragestellungen

- Hat die X AG an den Bilanzstichtagen 31.12.03 und 04 eine Rückstellung anzusetzen und wenn ja, mit welcher Höhe?
- Welche Rolle spielt dabei für den Bilanzstichtag 04 der im Aufstellungszeitraum geschlossene Vergleich?

III. Lösungshinweise

1. Bilanzierung per 31.12.03

Ende 01 liegt mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eine **Verpflichtung** vor, die **aus** einem **Vergangenheitsereignis** (Produktion 01 bis 03) verursacht wurde und deren Betrag in ausreichend verlässlichem Rahmen **geschätzt** werden kann. Zwei der drei Voraussetzungen des IAS 37.14 für eine Rückstellung sind damit erfüllt. Offen ist allein, ob angesichts der fehlenden Kenntnis des Anspruchsgegners eine **Inanspruchnahme** und damit ein Ressourcenabfluss wahrscheinlich ist.

Dass die Wahrscheinlichkeit der Geltendmachung eines Anspruchs durch den (potenziellen) Gläubiger in das Bilanzierungskalkül einzubeziehen ist, ergibt sich aus IAS 37.IE Example 6, wonach bei **Umweltverpflichtungen** die Stringenz des *Enforcement*-Regimes zu berücksichtigen ist. Fraglich ist allerdings, ob dies analog für Verpflichtungen gegenüber **privaten Gläubigern** gilt. Für Zwecke der Handels- und Steuerbilanz wird hier etwa wie folgt unterschieden:

- Bei **Umweltverfehlungen** (Bodenkontamination usw.) ist die Verpflichtung ohne Kenntnisnahme der Verfehlung durch die zuständige Behörde regelmäßig nicht hinreichend konkretisiert. Eine Rückstellung muss unterbleiben.[1]
- Bei **privatrechtlichen Verfehlungen** kommt es auf die genauen Umstände an. Für Patentverletzungen gilt etwa: Da **typisiert** eine ständige Überwachung des Markts durch den Patentinhaber unterstellt werden muss, wird der Patentinhaber früher oder später die noch fehlende Kenntnis erlangen und dann sein Recht einklagen. Schon vor Kenntnisnahme ist daher i. d. R. ein Rückstellungsansatz geboten.[2]

Da diese Differenzierung ausschließlich auf der (typisierten) **Sachverhaltsebene** erfolgt, ist sie nicht spezifisch für HGB/EStG. M. E. sollte ihr deshalb i. d. R. auch für IFRS gefolgt werden. Per 31.12.03 wäre danach eine Rückstellung anzusetzen und zwar gem. IAS 37.36 ff. i. H. von 7.5 Mio. €.

2. Bilanzierung per 31.12.04

Die Ansatzvoraussetzungen sind per 31.12.04 (unstrittig) gegeben. Fraglich ist, ob wegen des im Aufstellungszeitraum erfolgten Vergleichs schon eine **Reduzierung** der Rückstellungshöhe auf 6 Mio. € zulässig ist. M. E. ist dies nicht der Fall:

Der **Vergleich** ist ein i. d. R. gegenseitiger **Vertrag** (§ 779 BGB). Wie bei anderen Verträgen ist der Vergleich erst dann der Bilanzierung zugrunde zu legen, wenn die Vertragsparteien sich endgültig geeinigt und den Vertrag wirksam geschlossen haben. Als **gestaltender Akt** ist der Vergleich somit i. d. R. nicht ansatz- und werterhellend i. S. von IAS 10, sondern ansatz- und **wertbegründend.**

Bis zum wirksamen Abschluss eines Vergleichs ist die Bilanzierung daher grds. nach den unter Abschn. 1 erläuterten Regeln vorzunehmen. Allerdings kann der Fortgang der Vergleichsverhandlungen u. U. erhellen, welchen genauen Kenntnisstand die Gegenseite hat, welchen Beweisschwierigkeiten sie ausgesetzt ist usw. Insoweit kann der Fortgang der Verhandlungen u. U. die Beurteilung über die Höhe der bei Nichteinigung erwarteten Inanspruchnahme beeinflussen.

3. Ergebnis

Per 31.12.03 ist eine Rückstellung i. H. von 7,5 Mio. € anzusetzen, weil eine (spätere) Kenntniserlangung durch die Y GmbH typisiert zu unterstellen ist.

Per 31.12.04 bleibt die Rückstellung unverändert. Der Vergleich ist wertbegründend und daher noch nicht zu berücksichtigen.

---

1 Vgl. BFH, Urteil v. 19.10.1993 - VIII R 14/92 [OAAAA-94695], BStBl 1993 II S. 891; ähnlich BFH, Urteil v. 19.11.2003 - I R 77/01 [VAAAB-14626], DStR 2004 S. 134 = Kurzinfo StuB 2004 S. 323 [CAAAB-64275].

2 Vgl. BFH, Urteil v. 9.2.2006 - IV R 33/05 [LAAAB-83252], BStBl 2006 II S. 517.

PRAXISFÄLLE

Widersprüchliche Anwendung des going concern-Prinzips bei Rückstellungen

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, Düsseldorf

I. Sachverhalt

Unternehmen U ist Pflichtmitglied der Handwerkskammer A. Diese setzt im letzten Quartal des Jahres 03 den erfolgsabhängigen Zusatzbeitrag für das Jahr 04 mit 1,5 % des Gewerbeertrags fest. Bemessungsjahr für den Zusatzbeitrag ist das drei Jahre vor dem Beitragsjahr liegende Steuerjahr, hier also das Jahr 01. Die Beitragspflicht endet mit der Löschung des Unternehmens in der Handwerksrolle. Bei unterjähriger Löschung entfällt sie zeitanteilig.

Wie allgemein bei den Kunden bekannt, verfolgt U hinsichtlich geltend gemachter Mängel eine großzügige Kulanzpolitik.

Hinweise darauf, dass U in absehbarer Zeit seine zur Eintragung in die Handwerksrolle führende Tätigkeit einstellen muss oder will, liegen nicht vor.

II. Fragestellung

Ist der Ansatz von Rückstellungen für

- Kammerbeiträge und
- Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtungen

unter Beachtung des *going concern*-Prinzips gerechtfertigt?

III. Lösungshinweise

1. Kammerbeiträge

Nach IAS 37.18 i. V. mit .IE Example 6 (Rauchfiltereinbau), IFRIC 6.9 (Teilnahme an einem kollektiven Elektroschrottrücknahmesystem) und IFRIC 21.8 (öffentliche Abgaben) gilt:

- Die für eine Rückstellung vorausgesetzte (wirtschaftliche) Verursachung durch ein **vergangenes Ereignis**
- ist nicht gegeben, wenn sich das Unternehmen durch **Einstellung seiner Tätigkeit** bis spätestens zum Bilanzstichtag der Verpflichtung **entziehen** kann.

Hiernach wäre für die Kammerbeiträge 04 zum 31.12.03 keine Rückstellung anzusetzen.

U plant aber gerade keine Aufgabe des Betriebs zum 31.12.03 und bilanziert deshalb nach IAS 1.25 *going concern*. Es ist offensichtlich **widersprüchlich,** wenn zur Verneinung einer wirtschaftlichen Verursachung die Annahme der Einstellung des Betriebs herangezogen wird, tatsächlich aber insgesamt eine Bilanzierung nach Fortführungswerten erfolgt.

Eine vergleichbare Problematik besteht steuer- und **handelsrechtlich** im Verhältnis von § 249 HGB zu § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB. Der BFH hat dieses Problem aber im Fall der Handwerkskammerbeiträge für unerheblich gehalten. „Der Einwand des Klägers, bei der Bilanzierung sei von dem Fortbestand des Betriebs auszugehen, ist richtig, soweit es um die **Bewertung** von Bilanzpositionen geht. Im Streitfall aber geht es um den **Bilanzansatz** dem Grunde nach."[1] Formal ist diese Auffassung des BFH begründet, da § 252 HGB mit „Allgemeine Bewertungsgrundsätze" überschrieben ist und § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB nur vom Vorgehen „bei der Bewertung" spricht.

In IAS 1.25 f. lässt sich hingegen keine Begrenzung auf die Bewertung erkennen. Angesprochen ist die *„going concern basis of accounting"* als Grundlage von **Bewertung und Bilanzansatz.**

Fraglich bleibt dann allein, ob **prinzipienorientiert** IAS 1.25 f. (*„Financial Statements – General features"*) für den Jahresabschluss der Vorrang zu geben ist oder **regelorientiert** (*rule based*) IAS 37 und IFRIC 21. Die regelorientierte Antwort findet sich in IFRIC 21.10: *„The preparation of financial statements under the going concern assumption does not imply that an entity has a present obligation to pay a levy that will be triggered by operating in future period."*

2. Kulanz

Ratio legis für die Passivierung von Kulanzversprechen und anderen **faktischen Verpflichtungen** ist die beim Gegenüber entstandene valide **Erwartung** (IAS 37.17(b)), deren Verletzung für das Unternehmen mit **ökonomischen Nachteilen** (Kundenabwanderung, Rufschädigung usw.) verbunden wäre. Diese Nachteile treten aber **nur in einem Fortführungsszenario** auf. Bei Einstellung des Geschäfts sind Kundenbindung, Rufwahrung usw. obsolet. Folgerichtig kann sich das Unternehmen bei Einstellung seiner Geschäftstätigkeit dem gegebenen „Versprechen" ohne Weiteres entziehen. Bei **gleichen Maßstäben** wie für rechtliche Verpflichtungen käme eine Passivierung nicht in Frage. Gleichwohl sehen IAS 37.20 und .IE Example 4 entsprechende Fälle als rückstellungspflichtig an.

3. Ergebnis

Die Kammerbeiträge sind nicht rückstellungsfähig, weil sie in einem Einstellungsszenario entfallen würden. Der Widerspruch zur *going concern*-Annahme wird dabei in IAS 37 (und IFRIC 21) in Kauf genommen.

Für die faktische Kulanzverpflichtung gilt etwas anderes: Obwohl auch sie bei Einstellung entfallen würde, ist hier mit Blick auf die *going concern* entstehenden Nachteile eines Bruchs der geweckten Kulanzerwartung eine Rückstellung anzusetzen.

1 BFH, Urteil vom 5.4.2017 - X R 30/15 [RAAAG-48081].

PRAXISFÄLLE

Rückstellung für Überbestand an Ausbildungsverträgen?

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, Düsseldorf

I. Sachverhalt

Die X GmbH betreibt ihr Geschäft in einer eher strukturschwachen Region. Unter Berufung auf ihre soziapolitische Verantwortung hat sie 30 Ausbildungsverträge abgeschlossen. Nach den eigenen Planungen geht sie davon aus, etwa zehn Personen nach Ausbildungsende in ein normales Anstellungsverhältnis zu übernehmen. Für den einzelnen Ausbildungsvertrag macht die X pro Jahr folgende Kalkulation auf:

- Kosten für Ausbildungsvergütung, Lehrwerkstatt etc.: 25.000 €,
- Ertrag aus der Arbeitsleistung unter Berücksichtigung der Freistellung für Berufsschule und der im Vergleich zu normalen Arbeitnehmern geringeren Produktivität 15.000 €,
- Verlust 10.000 €.

Die X erwägt, je nach beim jeweiligen Vertrag noch verbleibenden Jahren eine Rückstellung in entsprechender Höhe anzusetzen. Alternativ überlegt sie, nur in Höhe des Überstands von 20 Verträgen (also mit 20/30 bzw. 6.667 €) eine Rückstellung zu bilden.

II. Fragestellungen

Hat die X Rückstellungen anzusetzen? Und wenn ja, der Höhe nach für alle Verträge oder nur nach Maßgabe des Überbestands?

III. Lösungshinweise

1. Schwebende Geschäfte

Die Ausbildungsverhältnisse stellen hinsichtlich des noch ausstehenden Zeitraums schwebende Geschäfte dar. Nach *Conceptual Framework* 2018 CF 4.57 sind die Rechte daraus (auf Arbeitsleistung) und die Plichten (auf Vergütung etc.) als eine **Einheit** anzusehen. Zu einer Passivierung kann es daher nur kommen, wenn ein **Überschuss der Verpflichtungen** über die Rechte besteht.

2. Belastung als Passivierungsvoraussetzung

2.1 Definition des belastenden Vertrags

Vorstehendes konkretisiert IAS 37.36 in der Weise, dass eine Rückstellung nur angesetzt werden kann, wenn der fragliche **Vertrag belastend** ist. Belastend ist er nach IAS 37.68 und .10 dann, wenn die erwarteten unvermeidbaren **Erfüllungskosten** höher sind als der erwartete wirtschaftliche **Nutzen**.

2.2 Saldierungsbereich

Die Feststellung einer solchen Belastung setzt voraus, dass neben den Kosten auch der **Nutzen greifbar** bestimmt werden kann. Unter der Begrifflichkeit **„Saldierungsbereich“** geht es dabei vor allem darum, dass neben dem unmittelbaren Nutzen (hier: Arbeitsleistung) auch mittelbare Vorteile in die Feststellung des Saldos einzubeziehen sind.

Mittelbaren Nutzen kann die X aus den Ausbildungsverhältnissen wie folgt ziehen:

- Sie verbessert ihre **Reputation**, wenn sie publik macht, aus gesellschaftlicher Verantwortung über den Bedarf auszubilden.
- Sie kann nach Abschluss der Ausbildung qualifizierte Mitarbeiter **übernehmen** und
- hat dabei bei erwarteter Übernahme von zehn Personen und bei 30 Auszubildenden die Möglichkeit, die Besten **auszuwählen**.

Der **erste Aspekt** führt m. E. über den zulässigen Saldierungsbereich hinaus, auch weil die Wirkung auf die Reputation und der Nutzen aus ihr kaum **greifbar** und zudem schlecht vom Geschäftswert abgrenzbar sind.

Beim **zweiten Aspekt** bestehen diese Bedenken nicht. Der Vorteil eines nach Ausbildungsende im eigenen Unternehmen schon eingearbeiteten Mitarbeiters erspart Aufwendungen für **Personalgewinnung und Personaleinarbeitung**. Dies spricht aber nicht vollständig gegen eine Rückstellung, sondern nur für deren Begrenzung auf den Überbestand, also 6.667 € je Vertrag und Jahr.

Fraglich ist aber, wann überhaupt ein **Überbestand** vorliegt. Einen solchen wird man z. B. nicht schon dann bejahen können, wenn das Unternehmen zehn Kräfte übernehmen will, aber 15 ausbildet, da es damit rechnen muss, dass nicht jeder der 15 Auszubildenden das Übernahmeangebot annimmt und auch nicht jeder übernahmegeeignet ist.

Diese Aspekte der **Übernahmewilligkeit und -eignung** finden im **dritten Aspekt** ihren Ausdruck. Wenn die X nur die Besten übernehmen möchte und bei Beginn der Ausbildung nicht prognostizieren kann, wer diese sein werden – wenn überdies ein Abwanderungsrisiko besteht – tut sie gut daran, deutlich über den Bedarf hinaus auszubilden. Eine Relation von 3 zu 1 ist hier nicht ökonomisch unsinnig und indiziert noch keinen wirklichen Überbestand.

3. Ergebnis

Unter Berücksichtigung der Vorteile aus der geplanten späteren Übernahme von Auszubildenden einerseits und einer Reserve für Abwanderung und für die Auswahl unter mehreren andererseits sind die Ausbildungsverhältnisse nicht belastend. Eine Rückstellung scheidet aus.

PRAXISFÄLLE

Aktivierung der Nebenkosten einer unentgeltlichen zugeteilten Fernsehlizenz

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, Düsseldorf

I. Sachverhalt

Die F KG hat sich erfolgreich bei der zuständigen Landesanstalt um die Zulassung als regionaler Fernsehsender und entsprechende Übertragungskapazitäten (Sendelizenz) beworben. Nach dem einschlägigen Landesrecht bedürfen private Veranstalter von Fernsehprogrammen einer Zulassung. Die Lizenz ist als höchstpersönliches Recht an die Person des Adressaten des Zulassungsbescheids gebunden und deshalb einzeln nicht übertragbar. Eine mittelbare Übertragung durch Abtretung der Anteile an der unternehmenstragenden Gesellschaft (sog. *share-deal*) ist jedoch (unter bestimmten Umständen) zulässig.

Die Lizenz wird unentgeltlich zugeteilt. Im Zusammenhang mit der Bewerbung um die Zuteilung hat F jedoch die Unterstützung eines externen Beraters in Anspruch genommen. Hierfür hat sie ein sehr hohes Erfolgshonorar gezahlt.

II. Fragestellung

Muss F das Beraterhonorar als Nebenkosten der Anschaffung der Lizenz aktivieren?

III. Lösungshinweise

1. Anschaffungsnebenkosten ohne Anschaffungshauptkosten?

Die Zuteilung der Lizenz stellt aus Sicht der KG einen Anschaffungsvorgang dar. Eine Aktivierung des Beraterhonorars kommt daher unter dem Gesichtspunkt in Betracht, dass es sich um **Anschaffungsnebenkosten** handeln könnte. Als zu aktivierende Nebenkosten nennt IAS 38.27(b) zwar nur solche Kosten, die der Vorbereitung des Vermögenswerts auf seine beabsichtigte Nutzung dienen. Unstrittig ist die Vorschrift aber weit auszulegen und umfasst auch Maklerprovisionen oder Beraterhonorare, die nur bei Erfolg der Anschaffung anfallen.[1]

Die Besonderheit des Falls liegt allerdings darin, dass die Lizenz selbst unentgeltlich zugeteilt wurde, es also an **Hauptkosten** einer Anschaffung **fehlt.** Eine Einschränkung der Aktivierung von Nebenkosten bei fehlenden Hauptkosten ist in IAS 38 jedoch nicht enthalten. Somit spricht aus dieser Sicht nichts gegen die Aktivierung des Beraterhonorars.

2. Vermögenswerteigenschaft?

2.1 Keine Verkehrsfähigkeit

Eine Aktivierung von (Neben- und Haupt-)Kosten der Anschaffung kommt aber nur in Betracht, wenn die Lizenz ein Vermögenswert ist. Hiergegen könnte die **fehlende Verkehrsfähigkeit** der Lizenz sprechen. Diese ist der F als **höchstpersönliches Recht** zugeteilt. Sie kann nur mittelbar durch Abtretung der Anteile an der unternehmenstragenden Gesellschaft übertragen werden. In einem solchen Fall ändert sich jedoch nicht der Rechtsträger bzw. Inhaber des Vorteils (die F KG), sondern nur die Zusammensetzung des Gesellschafterkreises des Rechtsträgers. M. a. W.: Verkehrsfähig sind nur die Gesellschaftsanteile, nicht die Lizenz.[2]

2.2 Aber: Rechtliche Entstehung

Allerdings kommt es nach IAS 38.12(b) auf die Verkehrsfähigkeit (Übertragbarkeit und Separierbarkeit) dann gar nicht mehr an, wenn der (potenzielle) Vermögenswert aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen **Rechten entstanden** ist. Dies ist bei der Sendelizenz der F der Fall. Sie gilt daher als **identifizierbarer**, vom *goodwill* **unterscheidbarer Vermögenswert.**

3. Ergebnis

Die Sendelizenz stellt trotz fehlender Verkehrsfähigkeit Kraft rechtlicher Begründung einen immateriellen Vermögenswert dar. Das Beraterhonorar ist als dessen Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren.

IV. Weiterführende Überlegungen

Vor Verabschiedung von IFRS 3 und der damit verbundenen Abschaffung der planmäßigen *goodwill*-Abschreibung enthielt IAS 38 keine Vorschrift, wonach rechtlich begründete Vorteile ohne Rücksicht auf ihre Verkehrsfähigkeit immer als vom *goodwill* unterscheidbar gelten. Die durch IAS 38.12(b) vorgenommene Rechtsänderung machte für **Unternehmenszusammenschlüsse** Sinn. Ohne diese Vorschrift würden erhebliche Vorteile aus Lizenzen etc. im *goodwill* aufgehen, damit nur noch außerplanmäßig abschreibbar sein. Die separate Erfassung bei Unternehmenszusammenschlüssen sorgt hier dafür, dass ein Vorteil der ökonomisch als *goodwill*-Bestandteil gedeutet (also an anderer Stellen hätte aktiviert werden können), technisch separiert und damit eigenen **Folgebewertungsregeln** unterworfen wird.

Bei **Einzelakquisitionen** ist das Ergebnis problematischer. Wirtschaftlich u. U. als Aufwendungen auf den *goodwill* interpretierbare Leistungen werden aktiviert, statt sie gem. IAS 38.49 erfolgswirksam zu behandeln.

---

1 Vgl. z. B. *KPMG*, Insights into IFRS 2016/17, Tz. 3.3.100.40 i. V. mit Tz. 3.2.30.60.

2 Aus diesen Gründen eine Aktivierung nach HGB/EStG ablehnend. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 3.5.2017 - 4 K 173/14 [→ XAAAG-50220], nrkr., BFH-Az.: IV B 40/17.

PRAXISFÄLLE

Latente Steuern auf eine nur im *share deal* veräußerbare Lizenz

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, Düsseldorf

I. Sachverhalt

MU erwirbt am 31.12.01 alle Anteile an der TU GmbH. Diese hat einige Jahre zuvor von der zuständigen Behörde unentgeltlich die Zulassung als regionaler Fernsehsender (Sendelizenz) erhalten. Die Lizenz ist als höchstpersönliches Recht an die Person des Adressaten des Zulassungsbescheids (TU GmbH) gebunden und deshalb einzeln nicht übertragbar. Eine mittelbare Übertragung durch Abtretung der Anteile an der unternehmenstragenden Gesellschaft (*share deal*) ist zulässig.

Die Lizenz wird jeweils für zehn Jahre gewährt und kann dann gegen geringe Aufwendungen wiederholt verlängert werden. In einem positiven Marktumfeld ist die Verlängerung der Lizenz so gut wie sicher und außerplanmäßige Abschreibungen sind völlig unwahrscheinlich.

Steuerbilanziell stellt die Lizenz wegen ihres höchstpersönlichen Charakters kein Wirtschaftsgut dar.[1] Im Rahmen der Erstkonsolidierung der TU wird sie im Konzernabschluss der MU mit dem *fair value* von 10 Mio. € aktiviert.

Die MU restrukturiert regelmäßig ihr Beteiligungsportfolio. Die Veräußerung der TU in einigen Jahren ist daher nicht unwahrscheinlich. Eine solche Veräußerung wäre steuerfrei.[2]

II. Fragestellung

Muss MU die bei der Erstkonsolidierung entstehende temporäre Differenz von 10 Mio. € latenzieren?

III. Lösungshinweise

1. Vermögenswerteigenschaft, temporäre Differenz

Die Lizenz ist der TU als **höchstpersönliches Recht** zugeteilt. Sie kann lediglich mittelbar durch Abtretung der Anteile an der TU übertragen werden. In einem solchen Fall ändert sich jedoch nur die Zusammensetzung im Bestand der Gesellschafter des Rechtsträgers. M. a. W.: Verkehrsfähig sind nur die Anteile an der Gesellschaft, nicht die Lizenz. **Steuerlich** gilt die Lizenz daher nicht als Wirtschaftsgut.

Allerdings kommt es für die IFRS nach IAS 38.12(b) auf die Verkehrsfähigkeit (Übertragbarkeit und Separierbarkeit) dann gar nicht mehr an, wenn der (potenzielle) Vermögenswert aus vertraglichen oder anderen gesetzlichen **Rechten entstanden** ist. Dies ist bei der Sendlizenz der TU der Fall. Sie gilt deshalb als identifizierbarer, vom *goodwill* unterscheidbarer **Vermögenswert.**

Es entsteht eine temporäre Differenz von 10 Mio. € (Buchwert IFRS - Buchwert Steuerbilanz).

2. Auflösung der temporären Differenz durch *share deal*

Da die Lizenz gegen geringes Entgelt verlängerbar ist, hat sie nach IAS 38.94 ff. eine unbestimmte (*indefinite*) Nutzungsdauer und unterliegt gem. IAS 38.107 **keiner planmäßigen Abschreibung**. Die temporäre Differenz kann sich mithin nur durch außerplanmäßige Abschreibung oder Veräußerung der TU auflösen. Da das erste nach der Sachverhaltsbeschreibung völlig unwahrscheinlich ist, bleibt nur der ***share deal.***

3. Steuerfreiheit des *share deal*

Nach IAS 12.51 ist bei der Bewertung von latenten Steuern auf Vermögenswerte die **beabsichtigte Realisierung** des IFRS-Buchwerts zu berücksichtigen, wenn das einschlägige Steuerrecht unterschiedliche Realisierungen (insbesondere Abschreibungen vs. Veräußerungen) unterschiedlich besteuert.

Zur Anwendung dieser Regelung im Konzernabschluss in Bezug auf Tochtergesellschaften, die nur einen einzigen wesentlichen Vermögenswert halten (*corporate wrapper*), hat das **IFRS IC** festgehalten: Aus Sicht des Konzerns ist nach der Verwertungsstrategie für den einzelnen Vermögenswert zu fragen, nicht nach der Verwertung der Beteiligung (Tochtergesellschaft) durch das Mutterunternehmen.[3] In der dieser Entscheidung zugrunde liegenden Anfrage ging es allerdings um Vermögenswerte, die auch einzeln verwertbar wären, aber nach Optimierungskalkülen des Konzerns nur im *share deal* verwertet werden **sollten.**

Bei MU bzw. TU ist eine andere Sachlage gegeben. Die Lizenz ist ein **höchstpersönliches Recht** und **kann** nur im *share deal* veräußert werden. Diese **objektive Restriktion** ist nach IFRS 13.11(b) (ähnlich .45 f.) auch bei der *fair value* Ermittlung zu Erstkonsolidierungszwecken und damit mittelbar auch bei der Bestimmung der **temporären Differenz** zu berücksichtigen. Schon aus **Konsistenzgründen** kann m. E. dann auch bei der Bewertung der temporären Differenz die Verwertungsbeschränkung nicht ausgeblendet werden. Für die Bewertung ist daher nach IAS 12.51 der rechtlich allein mögliche steuerfreie *share deal* zu unterstellen.

4. Ergebnis

Da die temporäre Differenz so gut wie sicher nur im *share deal* realisiert werden kann, ist sie mit dem dafür geltenden Steuersatz, also mit Null zu latenzieren.

---

1 FG Baden-Württemberg, Urteil v. 3.5.2017 - 4 K 173/14 [→ XAAAG-50220], NZB eingelegt, BFH-Az. IV B 40/17.

2 Die aus der 5 %-Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG resultierende Steuer von ca. 1,5 % auf einen Veräußerungsgewinn wird aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt.

3 IFRIC Update July 2014.

PRAXISFÄLLE

Aktivierung eines Kundenstamms wegen Ausgleichszahlung gegenüber dem ausscheidenden Handelsvertreter?

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, Düsseldorf

I. Sachverhalt

Fristgerecht mit Wirkung auf den 31.12.01 kündigt U im Juni 01 den Handelsvertretervertrag mit H. Bis zum Bilanzstichtag haben sich die Parteien schon weitgehend über die Höhe der Ausgleichszahlung nach § 89b HGB geeinigt. U passiviert zutreffend eine Rückstellung von 500 T€, neutralisiert die Ergebniswirkung jedoch durch den Ansatz eines Kundenstamms in gleicher Höhe.

II. Fragestellung

Ist die Aktivierung des Kundenstamms nach IAS 38 zulässig?

III. Lösungshinweise

1. Potenzieller Vermögenswert

Nach IAS 38.16 kommen neben rechtlich geschützten Kundenbeziehungen wie Auftragsbeständen, Abonnementkunden usw. auch Stammkundenbeziehungen (*portfolio of customers*) für eine Aktivierung als immaterieller Vermögenswert infrage. Die statistisch mit einer **Stammkundschaft** verbundene **Wahrscheinlichkeit** zukünftiger Erträge soll dann an die Stelle einer sonst geforderten rechtlichen Kontrolle treten können, wenn ähnliche Stammkundenbeziehungen Gegenstand beobachtbarer entgeltlicher Transaktionen sind.

2. Keine Anschaffung eines Vermögenswerts

Gegen eine Anschaffung des Kundenstamms durch U spricht aber zunächst die **Finalität** des in IAS 38.10 genannten Anschaffungskostenbegriffs: U zahlt nicht an V, **um** einen Kundenstamm zu erwerben (*pay to acquire*), sondern weil er gesetzlich nach § 89b HGB zur Zahlung verpflichtet ist.

Diese Verpflichtung stellt wiederum wesentlich auf das **wegfallende Einkommen** des Handelsvertreters ab, mit der Folge, dass etwa eine dem Handelsvertreter schon früher erteilte Pensionszusage auf den Ausgleich anrechenbar ist, ein für Anschaffungskosten völlig untypischer Zusammenhang.

Eine Anschaffung des Kundenstamms würde zudem voraussetzen, dass der Handelsvertreter diesen bei Vertragsende an den Unternehmer **überträgt.** Dies widerspricht aber der Zivilrechtslage. Eine Ausgleichszahlung nach § 89b HGB führt nicht zu einem nachvertraglichen Wettbewerbsverbot des Handelsvertreters. **Wettbewerbsverbote** sind **eigenständig** und mit eigenständiger Entschädigung in § 90a HGB geregelt. Ohne separate Vereinbarung eines Wettbewerbsverbots kann der Handelsvertreter daher nach Vertragsende den Kundenstamm weiter nutzen, sei es in eigener Sache oder für ein Konkurrenzunternehmen.[1]

U erlangt durch den Ausgleich nach § 89b HGB daher **keine Verfügungsmacht** und tätigt demzufolge auch keine Anschaffung.

3. Keine Herstellung eines Vermögenswerts

Die fehlende Erlangung der Verfügungsmacht spricht zugleich gegen eine Aktivierung als selbst hergestellter immaterieller Vermögensgegenwert, denn **ohne Verfügungsmacht** (wirtschaftliches Eigentum) scheidet gem. IAS 38.13 ff. auch eine Aktivierung als originärer Vermögenswert von vornherein aus.

Eine Ausnahme ergibt sich auch nicht aus der oben unter Abschn. 1 dargestellten Regelung des IAS 38.16. Auch diese setzt explizit Verfügungsmacht voraus, nimmt lediglich Abstand von deren sonst geforderter rechtlicher Fundierung. Die notwendige Verfügungsmacht fehlt U aber, wenn er nicht beeinflussen kann, ob bzw. in welchem Maße H in eigener Sache oder für Konkurrenzunternehmen **nachvertraglich** Geschäfte mit den Stammkunden bewerben wird.

Auch die Herstellung eines immateriellen Vermögenswerts liegt daher nicht vor. Eine Prüfung, ob spezielle Aktivierungsverbote (IAS 38.63) greifen, erübrigt sich.

4. Ergebnis

U erlangt durch den Ausgleich keine Verfügungsmacht über den Kundenstamm und kann ihn daher weder als angeschafften noch als hergestellten Vermögenswert aktivieren.

IV. Weiterführende Überlegungen

In diversen Urteilen zur Rückstellungsfähigkeit der Ausgleichszahlungen an den Handelsvertreter hat der **BFH** auch die nicht entscheidungserhebliche Aktivseite in den Blick genommen, und dabei steuerbilanziell die Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts für möglich gehalten.[2] U. a. hält er fest: „Es kann deshalb auf sich beruhen, ob der Unternehmer den Kundenstamm tatsächlich bereits während des Vertragsverhältnisses **‚originär' erwirbt** ... und nicht erst, wie bei analoger Anwendung des § 89b HGB auf den Eigenhändler, von diesem im Zeitpunkt der Beendigung des Vertragsverhältnisses **übertragen erhält**." Eine Auseinandersetzung mit dem Verhältnis von § 89b HGB zum Wettbewerbsverbot fehlt dabei aber ebenso wie eine Diskussion weiterer zivilrechtlicher Besonderheiten, etwa des anrechenbaren Pensionsanspruchs.

1 Zum Ganzen unter Verweis auf BGH-Rechtsprechung § 90a Tz. 6 und *Baumbach/Hopt*, Beck'scher Kurz-Kommentar HGB, 37. Aufl. 2016, § 89b Tz. 40.

2 Vgl. BFH, Urteil v. 20.1.1983 - IV R 168/81 [YAAAA-91825], BStBl 1983 II S. 375.

PRAXISFÄLLE

Bewertung eigenkapital-substituierender Finanzinstrumente nach IAS 28 und IFRS 9

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, Düsseldorf

I. Sachverhalt

Neben einer Beteiligung am assoziierten Unternehmen aU hält U noch rückzahlbare Vorzugsaktien an aU und hat dieser ein langfristiges Darlehen gewährt. Nach IAS 28.38 sind die Vorzugsaktien und das Darlehen Teil des *net investment* in aU. Die bilanzierten Werte per 31.12.01 sind wie folgt:

- *Equity*-Beteiligung 140,
- Vorzugsaktien (bewertet zum *fair value*) 90,
- Darlehen (bewertet zu amortisierte AK) 70.

Für 02 betragen

- der Anteil am Verlust des aU 200,
- der *fair value* der Vorzugsaktien 50,
- die amortisierten AK des Darlehens nach Wertberichtigung gem. IFRS 9 noch 50.

II. Fragestellung

Welche Buchungen hat U für 02 und 03 vorzunehmen?

III. Lösungshinweise

1. Verlustberücksichtigung nach IAS bei der *equity*-Beteiligung

Ist die Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen von Verlusten gekennzeichnet, so gelten zunächst folgenden **Grundregeln:**

- **Laufende Verlustanteile** sind dem ***equity*-Ansatz** solange zu belasten, bis dieser einen Wert von **Null** erreicht (IAS 28.10 und .38).
- Der *equity*-Wert kann aber auch ohne laufenden Verlustanteil bereits auf Null zu vermindern sein, nämlich wegen ***impairment*** (IAS 28.42 i. V. mit IAS 36).

2. Verhältnis zu IFRS 9 bei eigenkapital-substituierenden Finanzierungen

Komplexer ist die Sachlage, wenn eigenkapitalsubstituierende Finanzierungen vorliegen, die gem. IAS 28.38 Satz 2 als Teil des *net investment* zu würdigen sind. Hier ist nach dem Verhältnis der Bewertungsvorschriften des IFRS 9 zu den Vorschriften des IAS 28 zu fragen. IAS 28.38 hält insoweit fest:

- Der den *equity*-Ansatz **überschießende Verlustanteil** ist
- den **anderen Teilen des *net investment*** in der Reihenfolge ihrer Seniorität (also umgekehrt zum Rang in Insolvenz und Liquidation) zuzurechnen.

Wie sich ein solches Vorgehen mit IAS 39/IFRS 9 verträgt, war in 2016 Gegenstand einer Anfrage an das IFRS IC, die letztlich in den ED *Annual Improvements* 2015-2017 (**ED/2017/1)** mündete. Danach gilt folgende Klarstellung:

a) Die eigenkapitalsubstituierenden Finanzinstrumente sind **zunächst nach IFRS 9** zu bewerten, also z. B. um ihre *fair value*-Änderung oder Wertberichtigungen anzupassen.
b) **Laufende Verluste** aus der *equity*-Beteiligung sind sodann zunächst der *equity*-Beteiligung, dann mit ihrem überschießenden Teil den eigenkapitalsubstituierenden Finanzinstrumenten zu belasten.
c) Ein evtl. ***impairment*-Bedarf** ist für das Investment als Ganzes zu ermitteln und auf die Bestandteile zu allozieren.
d) Die Bewertung der eigenkapitalsubstituierenden Finanzinstrumente in der **nächsten Periode** folgt wiederum IFRS 9, wobei für die Höhe einer *fair value*-Änderung oder einer Wertberichtigung/Zuschreibung nach IFRS 9 der nicht schon um die Effekte aus a) und c) angepasste Vorjahresvergleichswert nach IFRS 9 maßgeblich ist.

3. Anwendung auf den Sachverhalt

Vorstehende Regelungen führen im Sachverhalt in 02 zu folgenden Buchungen:

- „per Aufwand 40 an Vorzugsaktien 40“, wegen Minderung des *fair value* nach IFRS 9,
- „per Wertberichtigungsaufwand 20 an Darlehen 20“, wegen Wertberichtigung nach IFRS 9,
- „per Verlustanteil aU 140 an *equity*-Beteiligung 140“, zur Reduzierung des *equity*-Werts auf Null,
- „per Verlustanteil aU 60 an Vorzugsaktien 50 und an Darlehen 10“, zur Allozierung des überschießenden Verlusts in der Reihenfolge der Seniorität.

Nach Vornahme dieser Buchungen haben *equity*-Beteiligung und Vorzugsaktien einen Buchwert von Null, das Darlehen einen Buchwert von 40. Vorzugsaktien und Darlehen werden also **unter** dem **Wert** angesetzt, der sich **nach IFRS 9** ergäbe, weil ihnen überschießende, im *equity*-Ansatz nicht mehr berücksichtigungsfähige Verlust alloziert werden.

4. Ergebnis

Da die Vorzugsaktien und Darlehen Teil des *net investment* darstellen, sind ihnen überschießende, wegen eines Buchwerts von Null nicht mehr in der *equity*-Beteiligung berücksichtigungsfähige Verluste zu allozieren, und zwar in der Reihenfolge der Seniorität. Hierdurch kommt es – abweichend vom Einzelbewertungsprinzip – zu einer Bewertung von Vorzugsaktien und Darlehen unterhalb der Höhe, die sich nach IFRS 9 ergäbe.

PRAXISFÄLLE

Durchsetzbarkeit von Ansprüchen als Voraussetzung für die Anwendung der PoC-Methode bei Bauträgern

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, Düsseldorf

I. Sachverhalt

U, ein brasilianischer Bauträger, veräußert Eigentumswohnungen vor Baubeginn:

- Der jeweilige Kaufvertrag verpflichtet U, die im Teilungsplan genau spezifizierte Einheit zu liefern.
- Eine Eigentumsumschreibung im Grundbuch findet erst mit Abnahme und vollständiger Kaufpreiszahlung statt.
- Der Käufer zahlt 20 % bis 30 % des Kaufpreises während der Bauphase, den Rest bei Fertigstellung.
- Der Kaufvertrag ist mit folgender Ausnahme für beide Parteien bindend: Nach lokaler Rechtsprechung kann der Käufer, wenn er finanziell nicht zur Leistung der Endzahlung in der Lage ist, vom Vertrag zurücktreten, wobei nicht mehr als 20 % des Kaufpreises als Entschädigung beim Verkäufer verbleiben.

Aufgrund sorgfältiger Prüfung der Solvenz der Kunden vor Vertragsschluss kommt dieser Fall bei U so gut wie nie vor.

II. Fragestellung

Wann sind die Erträge aus den Verträgen über die Eigentumswohnungen gem. IFRS 15 zu realisieren?

III. Lösungshinweise

1. Kundenspezifische Fertigung

IFRS 15.35(c) qualifiziert bestimmte Leistungen als **zeitraumbezogen**. **Erste Tatbestandsvoraussetzung** ist, dass U über den Vertragsgegenstand **nicht alternativ** verfügen kann. Diese Voraussetzung ist bei den Eigentumswohnungen erfüllt. U schuldet jeweils eine genau spezifizierte Wohnung. Die Verpflichtung gegenüber dem Kunden A, der die südwestliche Eckwohnung im 2. Geschoss gekauft hat, kann U deshalb nicht dadurch erfüllen, dass er ihm eine gleichwertige Wohnung im 3. Geschoss oder in gegenüberliegender Ecke anbietet und die ursprüngliche Wohnung an B veräußert (IFRS 15.IE Ex. 17).

2. Durchsetzbarer Anspruch?

Die **zweite kumulative Tatbestandsvoraussetzung** von IFRS 15.35(c) ist der rechtlich durchsetzbare Anspruch (*enforceable right*) des Unternehmens auf Vergütung mindestens der bis zum Stichtag erbrachten Leistungen. Abgestellt wird auf eine **Rechtsposition**. Die bei U ganz geringe Wahrscheinlichkeit, dass es zu einem wirksamen Kundenrücktritt kommt, ist deshalb unerheblich.

U kann daher die Bauleistungen nicht als zeitraumbezogen qualifizieren. Umsatz entsteht nicht nach Fertigungsfortschritt (PoC), sondern erst bei Fertigstellung und Abnahme.

3. Ergebnis

U erbringt im Sachverhalt eine zeitpunktbezogene Leistung, die erst mit Fertigstellung und Abnahme zu Umsatz führt.

IV. Weiterführende Hinweise

Vorstehende Würdigung entspricht dem, was der IFRS IC in einer **vorläufigen Agenda-Entscheidung** vertreten hat.[1] Schon im Vorfeld hatte die **Brasilianische Börsenaufsicht** (CVM) allerdings vorgetragen, dass der IFRS IC den **Sachverhalt** der Anfrage nicht zutreffend erfasst habe. Die Vorhaltung, dass die brasilianische Zivilrechtslage *„has not been properly understood by the staff“*, erneuert die CVM als Stellungnahme zur vorläufigen Agenda-Entscheidung.[2] Nach Ausführung der CVM hat der in Solvenzprobleme geratene Kunde gar kein Rücktrittsrecht. Das Bauunternehmen behalte seine rechtlichen Ansprüche. Die einschlägige brasilianische Rechtsprechung halte lediglich Folgendes fest: Für den praxisnahen Fall, dass das Unternehmen aus verfahrensökonomischen Gründen auf die gerichtliche Durchsetzung der Ansprüche gegenüber einem nicht mehr solventen Kunden verzichtet und sich außergerichtlich auf eine Rückabwicklung einigt, darf die dabei vereinbarte Entschädigung des Bauunternehmens i. d. R. nicht mehr als 20 % des Auftragswerts betragen.

An dieser Stelle kann mangels entsprechender Kenntnisse nicht entschieden werden, wer die brasilianische Rechtsprechung zutreffend interpretierte. Wichtig sind aber zwei Dinge:

- **Inhaltlich:** Schädlich für die Anwendung der PoC-Methode sind nur solche Rücktrittsrechte, die der Kunde ohne Rücksicht auf das Verhalten des Unternehmens einseitig ausüben kann. Rücktrittsansprüche, die nur im Falle einer **Fehlleistung** des Unternehmens bei Vertragsschluss (Fehlberatung, Täuschung usw.) oder später (nicht behebbare Mängel, Verzug usw.) bestehen, sind hingegen solange unerheblich, wie von einer solchen Fehlleistung nicht ausgegangen werden kann.
- **Politisch:** Stark durch das nationale Recht geprägte Sachverhalte sind bei **nationalen Standardsettern** i. d. R. besser aufgehoben als beim IASB. In Deutschland hat sich eine solche Arbeitsteilung etwa bei der Bilanzierung von Personengesellschaften (RIC 2) oder von Zessionsverträgen (IDW RS HFA 48) bewährt.

1 Vgl. IFRIC Update September 2017.
2 Vgl. http://go.nwb.de/kgzi8.

PRAXISFÄLLE

Vollkostenbetrachtung bei belastenden Verträgen?

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, Düsseldorf

I. Sachverhalt

Die U AG als Auftragnehmer schließt im Herbst 01 einen Vertrag über ein Bauprojekt ab. Planmäßiger Baubeginn ist Januar 02. Im Hinblick auf die schwache Auftragslage der U AG ist der Auftrag mit einer knappen Marge kalkuliert worden.

Unerwartete Steigerungen von Löhnen, Subunternehmerpreisen und Materialkosten verkehren die erwartete Marge aber schon vor Beginn der Bauarbeiten deutlich ins Negative.

Die revidierte Kalkulation ist wie folgt:

Umsatz	1.000 T€
Einzel- und variable Gemeinkosten	900 T€
Fixe Kosten	300 T€
Erwarteter Verlust	200 T€

Die Fixkosten umfassen u. a. produktionsbezogene Verwaltungskosten, Abschreibungen auf Sachanlagen sowie Löhne und Gehälter für nicht kündbare Mitarbeiter.

Der Bauauftrag wäre nach altem Recht als Fertigungsauftrag gem. IAS 11 zu qualifizieren. Nach neuem Recht stellt er eine zeitraumbezogene Leistung i. S. von IFRS 15 dar.

II. Fragestellung

Hat U zum 31.12.01 eine Rückstellung für den erwarteten Verlust zu bilden? Macht es bei der Beurteilung einen Unterschied, ob der Auftrag im zeitlichen Anwendungsbereich von IAS 11 oder IFRS 15 liegt?

III. Lösungshinweise

1. IAS 11

Die Behandlung erwarteter Verluste aus Fertigungsaufträgen war bisher **spezialrechtlich** in IAS 11.30 geregelt:

Sobald es wahrscheinlich war, dass die erwarteten Gesamtkosten des Auftrags (*total contract costs*) die erwarteten Einnahmen übertreffen, war der somit erwartete Verlust aufwands- und damit passivierungswirksam zu verbuchen.

Als Auftragskosten definierte IAS 11.16 ff. dabei sämtliche auftragsbezogene Kosten, u. a. explizit auch die **Abschreibung** der Sachanlagen und produktionsbezogene **Verwaltungskosten**.

Nach IAS 11 hätte U daher (unter Vernachlässigung evtl. Zinseffekte) zum 31.12.01 eine **Rückstellung von 200 T€** bilden müssen.

2. IFRS 15 und IAS 37

2.1 Fortfall spezialrechtlicher Reglungen

Die spezialrechtlichen Regelungen des IAS 11 sind nicht in den Nachfolgestandard übernommen worden. Vielmehr ist mit Verabschiedung von IFRS 15, der bisher in IAS 37.5(a) enthaltene *scope out* für Fertigungsaufträge gestrichen worden. Ob und in welcher Höhe ein drohender Verlust zu passivieren ist, bestimmt sich nunmehr **allein nach IAS 37.**

2.2 Belastende Verträge

Nach IAS 37.66 sind Rückstellungen für **belastende Verträge** zu bilden. Als belastend gilt – bei Ausklammerung günstigerer Vertragsausstiegsbedingungen – gem. IAS 37.68 und .10 ein Vertrag dann, wenn die **unvermeidbaren Kosten** (*unavoidable costs*) zur Erfüllung des Vertrags den erwarteten wirtschaftlichen Nutzen übersteigen. Als Nutzen kann im vorliegenden Fall der Erlös von 1.000 T€ angesehen werden.

2.3 Unvermeidbare Kosten

Die Frage, ob unvermeidbar nur die Grenzkosten (variablen Kosten) oder auch die Fixkosten sind, hat der IFRS IC offengelassen.[1] Vertretbar wäre also im Falle der U AG einen belastenden Vertrag und damit eine Rückstellung zu **negieren**, da die **inkrementalen Kosten** den Erlös nicht übersteigen.

M. E. ist die vom IFRIC IC ebenfalls zugelassene **Vollkostenbetrachtung** allerdings aus folgenden Gründen vorzuziehen:

- Die Rückstellung für belastende Verträge ist nur eine Sonderform der Verbindlichkeitsrückstellung, wie sich u. a. aus der Platzierung der Vorschriften im Anwendungskapitel von IAS 37 ergibt.
- Für Zwecke der **Bewertung** von Verbindlichkeitsrückstellungen ist nach IAS 37.37 (bei fehlender Möglichkeit, die Schuld sofort zu erfüllen) konzeptionell auf den Betrag abzustellen, den ein **Dritter für die Übernahme** der Verpflichtung verlangen würde.
- Ein Dritter würde aber dabei mit **Vollkosten** (zzgl. eines Risiko- und Gewinnaufschlags) kalkulieren.
- Wenn demnach für die Bewertung eine Vollkostenbetrachtung angezeigt ist, sollte aus **Konsistenzgründen** für die Ansatzfrage, ob überhaupt ein belastender Vertag vorliegt, nichts Anderes gelten.

Anzusetzen wäre danach bei der U AG eine Rückstellung von 200 T€.

3. Ergebnis

Nach IAS 11 wäre eine Rückstellung von 200 T€ anzusetzen. M. E. ist dies auch nach IFRS 15/IAS 37 vorzugswürdig, vertretbar ist aber nach IFRS IC auch der Verzicht auf eine Rückstellung, da die Grenzkosten unter dem Erlös liegen.

1 IFRIC Update September 2017.

PRAXISFÄLLE

Bilanzierung von mietfreien Zeiten und erhaltenen pre-opening-Zuschüssen im Rechtsvergleich

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, Düsseldorf

I. Sachverhalt

Anfang 00 gelingt es der V-Immobilien KG für ein im Bau befindliches Einkaufzentrum die Elektrofachmarktkette M als Ankermieter zu gewinnen. M wird für eine hohe Kundenfrequenz sorgen und trägt damit zur besseren Vermietbarkeit der übrigen Flächen bei. Im Bewusstsein der Ankerstellung verlangt M einen deutlichen „Rabatt" auf die sonst ortsübliche Miete. Die Parteien finden folgende Lösung für einen ohne Verlängerungs- oder Kaufoption geschlossen, zehnjährigen, am 31.12.00 beginnenden Mietvertrag:

- Das erste Vertragsjahr ist mietfrei. Ab 1.1.02 ist auf Basis der (sonst) üblichen Quadratmetermiete eine Jahresmiete von 250 T€ zu zahlen.
- V zahlt am 30.12.00 einen *pre-opening*-Zuschuss von 180 T€ für die mit Eröffnung des Fachmarkts verbundenen Kosten (Werbung, Gewinnung Personal, Einrichtung usw.).

II. Fragestellung

Wie sind *pre-opening*-Zuschuss und mietfreies Jahr beim Mieter zu bilanzieren? (Abzinsungseffekte werden aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt.)

III. Lösungshinweise

1. Der wirtschaftliche Gehalt

Ihrem Gehalt nach sind *pre-opening*-Zuschuss und mietfreies Jahr **keine unentgeltlichen Leistungen**, sondern dienen im Rahmen kaufmännischer Abwägung der beiderseitigen Interessen der Adjustierung der Miete an die besonderen Vorteile eines Ankermieters. Die ökonomische Betrachtung führt daher (Abzinsungseffekte vernachlässigt) zu folgendem Ergebnis: Weil M Ankermieter ist, zahlt er über die zehn Jahre nicht die für einen Normalmieter übliche Miete von 2,5 Mio. €, sondern eine um 430 T€ niedrigere Miete. Wenn es gelingt, dieses ökonomische Kalkül auch bilanzrechtlich abzubilden, würde pro Mietjahr bei M ein Aufwand von 207 T€ anfallen.

2. Steuerbilanzielle Abbildung

Da der Mietvertrag keine Kauf- oder Verlängerungsoption enthält, scheidet nach den Leasingerlassen zunächst eine Aktivierung des Mietobjekts bei M aus. Die dann noch verbleibende Frage der **Periodisierung** des Mietaufwands löst der BFH für die **mietfreie Zeit** wie folgt: Wenn – wie beim M – im Anschluss an die mietfreie Zeit keine überhöhte, sondern die marktübliche Miete zu zahlen ist, entsteht in 01 kein passivierungsfähiger Erfüllungsrückstand.[1] Für 01 ist deshalb kein Mietaufwand zu erfassen.

Für den ***pre-opening*-Zuschuss** liegt zwar keine BFH-Entscheidung vor. Man wird aber auch hier bei marktüblicher Miete in den Folgejahren steuerbilanziell in 00 keinen Erfüllungsrückstand annehmen können. Auch eine passive Abgrenzung scheidet aus, wenn die bezuschussten Aufwendungen schon in 00 entstanden sind.

3. Bilanzierung nach IFRS

Nach IFRS 16.27(a) hat M i. H. der zu leistenden Mietzahlungen eine Leasingverbindlichkeit zu passivieren. In entsprechender Höhe ist dann – den Zuschuss zunächst vernachlässigt – nach IFRS 16.23 und .24(a) ein **Nutzungsrecht** (*right of use asset*) zu **aktivieren.** Dieses ist gem. IFRS 16.29, .30(a) und .31 über die Vertragsdauer **abzuschreiben**. Beschränkt auf den Vorteil aus einem **mietfreien Zeitraum** ergäbe sich dann von selbst eine dem wirtschaftlichen Gehalt entsprechende Aufwandsverteilung: Aktiviert würden neun Jahresmieten, also 2.250 T€, abgeschrieben würde ab 01 mit jeweils 1/10, also 225 T€.

Der ***pre-opening*-Zuschuss** stellt eine **Anreizvereinbarung** (*lease incentive*) dar. Als solche definiert IFRS 16.A Zahlungen des Vermieters an den Mieter, die in Verbindung mit dem Vertragsverhältnis erfolgen und/oder der Erstattung von Kosten des Mieters dienen. Die *incentives* sind nach IFRS 16.24(b) bei der **Zugangsbewertung des Nutzungsrechts** in Abzug zu bringen. Dieses ist daher zum 31.12.00 mit 2.250 T€ - 180 T€ = 2.070 T€ zu bilanzieren. Die jährliche Abschreibung beträgt 207 T€.

4. Ergebnis

Nach IFRS ergibt sich eine gleichmäßige Verteilung der Vorteile aus Mietfreiheit und Zuschuss über die Nutzungsjahre. Steuerbilanziell werden die Vorteile jeweils nur ihren „Entstehungsjahren" zugerechnet.

Jahr	00	01	02 ff.	00-10
StBil	+180	0	-250	-2.070
IFRS	0	-207	-207	-2.070

IV. Weiterführende Überlegungen

Noch unberücksichtigt ist nach IFRS der Abzinsungseffekt: Er vermindert die Zugangswerte von Leasingverbindlichkeit und Nutzungsrecht, damit auch die jährlichen Abschreibungen. Im Gegenzug entstehen Zinsaufwendungen aus der jährlichen Aufzinsung der Verbindlichkeit. Da der Zinseffekt im Zeitablauf abnimmt, sind die ersten Jahre höher belastet. Bei einer Abzinsung mit 4 % ergibt sich etwa ein Aufwand von ca. 240 T€ für 01 und ca. 170 T€ für 10.

1 BFH, Urteil, v. 5.4.2006 - I R 43/05 [DAAAB-88304], BStBl 2006 II S. 593.

ARBEITSHILFE

Abbildung von Mobilienleasing nach IFRS 16

WP Dr. Jens Freiberg*

Spätestens für Berichtsperioden, die am oder nach dem 1.1.2019 beginnen, ändert IFRS 16 für die Bilanzierung beim Leasingnehmer alles. Die bisherige Möglichkeit zur *off-balance*-Beschaffung von identifizierbaren Vermögenswerten entfällt. Die bilanzielle Abbildung richtet sich künftig nach dem *right-of-use*-Modell. Für Leasingverhältnisse sind – insofern keine praktische Erleichterung in Anspruch genommen werden kann (IFRS 16.5) – eine Leasingverbindlichkeit für künftige Zahlungsverpflichtungen und ein Nutzungsrecht anzusetzen (.22). Trotz fehlender Änderung auf der Sachverhaltsebene ergeben sich weitreichende Auswirkungen für die Abbildungsebene von Leasingtransaktionen. Zur Illustration der Auswirkungen stellen wir Ihnen an dieser Stelle exemplarisch die künftige Abbildung von Mobilienleasingvereinbarungen vor. Eine **ausführliche Arbeitshilfe** (Excel-Datei) **ergänzt** die nachfolgenden **Erläuterungen**. Diese finden Sie **in der NWB Datenbank** unter der DokID [→LAAAG-81575].

Car leasing - input screen	
Vehicle data	
Manufacturer	Audi
Model	A4
Description	2.0 TDI S tronic sport Avant Kombi 5-door 1968 ccm 150 PS /110 KW Diesel 7-gear manual
Lessor	CarLeasingGmbH

Ausgangspunkt dieser Arbeitshilfe ist folgender beispielhafter (vereinfachter) Vertrag, der ohne Schätzungsänderung (*reassessment*) oder Modifikation durchläuft:

Beispiel ▶ *Ein LN schließt am 1.1.2018 einen Leasingvertrag über einen Pkw mit einer Laufzeit von drei Jahren ab. Die Nutzung beginnt mit Vertragsabschluss. Die monatlich zu zahlende Leasingrate beläuft sich auf insgesamt 700 € ohne Berücksichtigung der Umsatzsteuer, wovon 500 € auf die Finanzierungsrate für die Überlassung des Pkw entfallen. Der LG verzichtet auf die Vereinbarung einer bestimmten Restwertgarantie – es gibt insbesondere keine Mehr-/Mindernutzungsklausel bezogen auf die Fahrleistung. Ebenfalls werden keine Anreize im Zusammenhang mit dem Vertragsschluss gewährt. LN kennt den internen (Kalkulations-)Zins des LG nicht und bestimmt die eigenen Grenzfremdkapitalkosten in einer Höhe von 5 %.*

Im Zuge der Umsetzung der neuen Vorgaben zur Leasingbilanzierung sind einige Restriktionen beachtlich. Die weitreichenden Änderungen betreffen ausschließlich die Bilanzierung nach IFRS, die handels- und steuerrechtliche Abbildung ist unverändert fortzuführen.

Beispiel ▶ *Über die Laufzeit der Vereinbarung schuldet LN einen Betrag von 18.000 € (= 500 € • 36 Monate) für die Finanzierung und 7.200 € (= 200 € • 36 Monate) für den laufenden Service. Die Umsatzsteuer stellt für LN wegen der Möglichkeit zum Vorsteuerabzug einen durchlaufenden Posten dar und ist daher für die Bilanzierung nach IFRS 16 (analog zum Erwerb einer Anlage) nicht relevant. Für die handels- und steuerrechtliche Bilanzierung ist über die Gesamtlaufzeit ein schwebendes Geschäft abzubilden. Die (Gesamt-)Leasingrate wird mit Zahlung erfolgswirksam (expensed as incurred).*

Wird an dem bestehenden kreditorischen Prozess, der weiterhin im Einklang mit den handels- und steuerrechtlichen Anforderungen steht, festgehalten, bedarf es einer Anpassung für die IFRS-Bilanzierung. Anstatt des laufenden (Miet-)Aufwands sind im Einklang mit dem *right-of-use*-Modell eine Abschreibung des Nutzungsrechts und eine Aufzinsung (*unwinding of discount*) der im Zugangszeitpunkt abgezinsten Verbindlichkeit geboten. In der Totalperiode ist die Höhe der Aufwandsbelastung gleich, in der Ergebnisrechnung kommt es zu einer Vorverlagerung der Aufwendungen und in den Stromgrößen zu einer abweichenden geographischen Zuordnung.

Beispiel ▶ *Nach IFRS 16 erfasst LN mit dem Beginn der Nutzung (at commencement) eine Leasingverbindlichkeit und ein Nutzungsrecht i. H. des Barwerts der künftigen Leasingzahlungen (mit einem Betrag von 16.682,85 €) aus der reinen Finanzierungsrate. Ausgeklammert wird die weitere Zahlung von monatlich 200 €, die auf Dienstleistungen des LG entfällt, sich aber nicht auf den zur Nutzung überlassenen Vermögenswert bezieht. Wahlweise kann aber auch die Dienstleistungskomponente in die Bilanzierung einbezogen werden (IFRS 16.15) Die Zugangsbewertung und damit die Bilanzverlängerung fallen höher aus (betragsmäßig 23.355,99 €). Für die Folgebilanzierung sind das Nutzungsrecht linear abzuschreiben und die Verbindlichkeit nach der Effektivzinsmethode fortzuschreiben. Wird der kreditorische Prozess unverändert fortgeführt, also bereits eine Aufwandsbuchung ausgelöst, ist die Tilgung der „IFRS 16"-Verbindlichkeit korrigierend gegen den erfassten Mietaufwand zu erfassen. Anstatt von Mietaufwand fallen Abschreibungen und Zinsaufwand an. Der monatliche Zahlungsmittelabfluss ist nach IFRS dem Finanzierungsbereich zuzurechnen und ist somit kein operating cashflow.*

Die erforderlichen **Buchungen** lassen sich **mithilfe des Excel-Tools nachvollziehen**. Neben einer **monatlichen** Auswertung ist auch eine **periodenbezogene Ausgabe** unter Beachtung der betroffenen Konten der laufenen Buchführung **möglich**.

* WP *Dr. Jens Freiberg*, BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf.

NWB DATENBANK

Praxistipp – Alle Vorteile des Moduls „Internationale Rechnungslegung“ auf einen Blick

Die NWB Datenbank versorgt Sie mit allen Informationen, die Sie für die tägliche Arbeit brauchen.

Das Modul „Internationale Rechnungslegung“

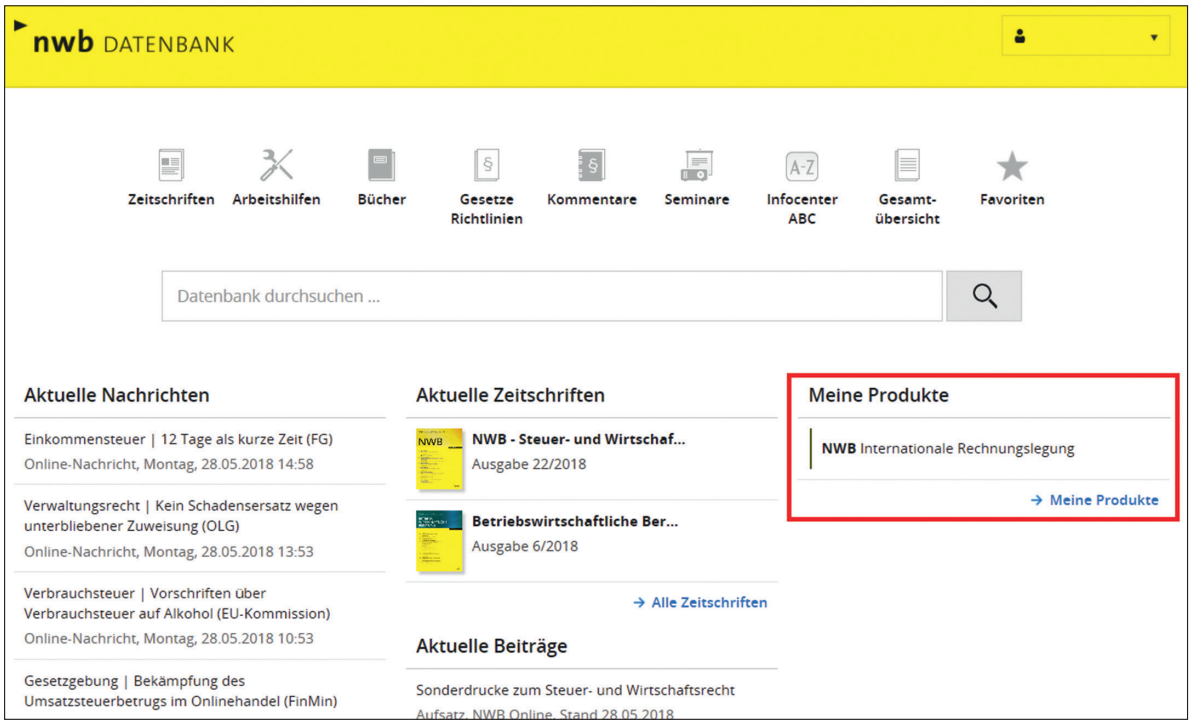
Als PiR-Abonnent haben Sie **kostenfreien Zugriff** auf **IAS/IFRS-Texte** sowie **Gesetze**, alle bisher erschienenen **PiR-Beiträge** und die **Online-Version des Buches** „IFRS 2018“ von *Dr. Grünberger*.

Ergänzt wird dieses Angebot u. a. durch die folgenden **Arbeitshilfen**:

- IFRS-Glossar
- IFRS-Regelungsvorhaben-Aktivitäten auf einen Blick
- Abbildung von Mobilienleasing nach IFRS 16
- IFRS Anhang-Checkliste
- Aktuelles Know-how zu Änderungen der internationalen Rechnungslegung
- Fallstudie zur Folgekonsolidierung im IFRS-Konzernabschluss
- Fallstudie zur erstmaligen Aufstellung eines IFRS-Konzernabschlusses
- Fallstudie zur Aufstellung einer Eigenkapitalveränderungsrechnung nach IFRS
- Fallstudie zur Aufstellung einer IFRS-Kapitalflussrechnung
- Fallstudie zur Aufstellung einer IFRS-Eröffnungsbilanz
- Praxisfälle zur internationalen Rechnungslegung
- Umsatzrealisation nach IFRS 15
- IFRS Trainingsfälle

Ihre Vorteile

Mit diesen umfangreichen Zusatzinhalten möchten wir Sie in der Praxis unterstützen. Lesen Sie z. B. einen PiR-Beitrag zu IFRS 16 und nutzen Sie im Folgenden die **Arbeitshilfe** „Abbildung von Mobilienleasing nach IFRS 16“ von *Dr. Jens Freiberg* [LAAAG-81575] für die praktische Anwendung. Parallel können Sie einen Blick in die aktuelle Version des Standards werfen. Nutzen Sie für den schnellen Zugriff die **automatische Verlinkung** zwischen Beiträgen, Standards und Dokumenten. Übrigens: Alle IAS/IFRS-Texte werden stets nach dem *Endorsement* neuer/geänderter Standards aktualisiert. So sind Sie stets auf dem Laufenden.

In der NWB Datenbank...

... finden Sie **alle Inhalte auf einen Blick**. Hierzu brauchen Sie nach dem Login lediglich die Startseite des Moduls „Internationale Rechnungslegung“ aufrufen. Dieses finden Sie auf der Startseite der NWB Datenbank unter „Meine Produkte“.